

A IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD NA GESTÃO DO SETOR DE CONTROLADORIA EM EMPRESAS PÚBLICAS

THE IMPLEMENTATION OF THE BALANCED SCORECARD IN THE MANAGEMENT OF THE CONTROLLERSHIP SECTOR IN PUBLIC COMPANIES

Sérgio Ricardo Pereira Accioly¹

Eric David Cohen²

Marielza Santos do Nascimento³

Resumo: A gestão pública enfrenta desafios únicos, como a necessidade de transparência e eficiência na alocação de recursos. Nesse contexto, o Balanced Scorecard (BSC) surge como uma ferramenta estratégica que pode contribuir para a eficiência da controladoria em empresas públicas. Desenvolvido por Kaplan e Norton, o BSC permite a transformação de estratégias em ações, integrando indicadores financeiros e não financeiros para uma visão mais ampla do desempenho organizacional. Ao observar não apenas os indicadores financeiros, mas também indicadores relacionados aos clientes, processos internos, aprendizado e crescimento, o BSC permite uma visão mais ampla da empresa e de seus objetivos de longo prazo. O objetivo principal deste estudo é analisar a aplicação do Balanced Scorecard na controladoria de empresas públicas, visando identificar estratégias que promovam a melhoria da gestão e a transparência. Compreender como o BSC pode ser implementado em ambientes públicos. Identificar os principais benefícios e desafios da utilização do BSC na controladoria. Propor diretrizes para a adoção eficaz do BSC, com foco na promoção de resultados. Os objetivos específicos estão relacionados a analisar as funções e atribuições da Controladoria em uma empresa pública

1 Doutorando em Administração - Unicamp

2 Doutorado em Administração de Empresas – FGV/SP

3 Doutora em Ciências Contábeis e Administração - Fucape Business School

e identificar o uso do Balanced Scorecard na construção dos processos neste setor. Este estudo utiliza uma abordagem qualitativa e descritiva. A pesquisa qualitativa permite uma compreensão aprofundada do fenômeno em análise, proporcionando informações sobre a implementação do BSC na controladoria pública. Para isso, serão realizadas pesquisas secundárias, chamadas também de documental, por meio da análise de documentos relevantes, como relatórios de desempenho e estudos de caso de empresas públicas e privadas que adotaram o BSC. Além de artigos que já trataram do tema apresentado. A análise descritiva buscará identificar padrões e tendências que emergem dos dados coletados, oferecendo uma visão abrangente sobre o impacto do BSC na gestão e transparência das empresas públicas. Os dados secundários que serão analisados são fornecidos por órgãos públicos, institutos de pesquisa, empresas privadas e artigos científicos. Espera-se com a análise dos dados, identificar a importância do BSC em empresas públicas e privadas. O artigo buscará destacar que, além de melhorar o monitoramento de desempenho, o BSC também fomenta a accountability e a transparência, elementos fundamentais para a confiança pública. A aplicação prática do BSC na controladoria de empresas públicas pode ser um diferencial significativo, permitindo não apenas a alocação mais eficiente de recursos, mas também o fortalecimento da cultura de aprendizado e melhoria contínua.

Palavras-chaves: Controladoria, Balacend Scorecard, Gestão Pública

Abstract: Public management faces unique challenges, such as the need for transparency and efficiency in resource allocation. In this context, the Balanced Scorecard (BSC) emerges as a strategic tool that can contribute to the efficiency of controllership in public companies. Developed by Kaplan and Norton, the BSC allows the transformation of strategies into actions, integrating financial and non-financial indicators for a broader view of organizational performance. By observing not only financial indicators, but also indicators related to customers, internal processes, learning and growth, the BSC allows a broader view of the company and its long-term objectives. The main objective

of this study is to analyze the application of the Balanced Scorecard in the controllership of public companies, aiming to identify strategies that promote management improvement and transparency. To understand how the BSC can be implemented in public environments. To identify the main benefits and challenges of using the BSC in controllership. To propose guidelines for the effective adoption of the BSC, focusing on promoting results. The specific objectives are related to analyzing the functions and responsibilities of the Controllership in a public company and identifying the use of the Balanced Scorecard in the construction of processes in this sector. This study uses a qualitative and descriptive approach. Qualitative research allows for an in-depth understanding of the phenomenon under analysis, providing information on the implementation of the BSC in public controllership. To this end, secondary research, also called documentary research, will be carried out through the analysis of relevant documents, such as performance reports and case studies of public and private companies that have adopted the BSC. In addition, articles that have already addressed the topic will be considered. The descriptive analysis will seek to identify patterns and trends that emerge from the collected data, offering a comprehensive view of the impact of the BSC on the management and transparency of public companies. The secondary data to be analyzed are provided by public bodies, research institutes, private companies, and scientific articles. The data analysis is expected to identify the importance of the BSC in public and private companies. The article will highlight that, in addition to improving performance monitoring, the BSC also fosters accountability and transparency, fundamental elements for public trust. The practical application of the BSC in the controlling departments of public companies can be a significant differentiator, allowing not only for more efficient resource allocation but also for strengthening a culture of learning and continuous improvement.

Keywords: Controlling, Balanced Scorecard, Public Management

Introdução

A busca por eficiência, transparência e controle no uso dos recursos públicos é um imperativo para a gestão pública contemporânea, marcada pela crescente pressão social e pela necessidade de prestação de contas aos contribuintes. No Brasil, princípios constitucionais como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, definidos no artigo 37 da Constituição Federal, estabelecem os pilares que orientam as práticas administrativas (Hochmüller, 2024). Esses princípios são fundamentais para nortear as ações dos órgãos públicos e garantir que o Estado desempenhe suas funções de maneira responsável e transparente, sobretudo no que tange à administração e ao controle dos recursos financeiros (Felix; Felix; Timóteo, 2024). Neste contexto, a controladoria exerce um papel estratégico na administração pública, funcionando como o elo entre a gestão e o controle, além de ser responsável pela elaboração e monitoramento de indicadores de desempenho que permitam avaliar a execução dos objetivos institucionais (Arruda, 2015).

Entre as ferramentas mais eficazes para o alinhamento estratégico e o controle de desempenho organizacional, o Balanced Scorecard (BSC) tem se destacado no setor privado. Desenvolvido por Kaplan e Norton na década de 1990, o BSC possibilita uma visão integrada do desempenho organizacional ao articular objetivos de curto e longo prazo em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento (Scodeler; Carvalho, 2019). No setor público, porém, a adaptação do BSC requer adaptações específicas devido às particularidades da administração pública, como a necessidade de accountability, otimização dos recursos orçamentários e transparência na prestação dos serviços à população (Felix et al., 2024). Diante disso, investigações sobre as adaptações necessárias para que o BSC atenda aos requisitos de accountability e eficiência na gestão pública são escassas, o que ressalta a relevância de explorar a sua implementação em empresas públicas, especialmente no setor de controladoria.

Este artigo propõe-se a responder ao seguinte problema de pesquisa: quais são os desafios e benefícios da implementação do Balanced Scorecard (BSC) no setor de controladoria em empresas

públicas, especialmente em relação à promoção de transparência e eficiência na gestão de recursos públicos? Ao examinar essa questão, espera-se compreender como a adaptação do BSC ao contexto público pode auxiliar na superação de barreiras específicas do setor, como as limitações orçamentárias e a obrigação de prestação de contas.

O objetivo geral deste estudo é avaliar a aplicação do BSC como uma ferramenta para a otimização da gestão e controle no setor de controladoria de empresas públicas, com foco em transparência e eficiência. Para atingir esse objetivo, os seguintes objetivos específicos são delineados: (i) analisar as funções e atribuições do setor de controladoria em empresas públicas e identificar de que forma o BSC pode contribuir para o alinhamento estratégico; (ii) investigar os principais benefícios do uso do BSC para a accountability e a transparência na gestão pública; e (iii) propor diretrizes para uma adoção eficaz do BSC, considerando as particularidades e limitações do setor público.

A lacuna identificada nesta pesquisa reside na ausência de estudos aprofundados sobre a aplicação prática do BSC no setor público, onde as demandas por accountability, transparência e eficiência são mais complexas e críticas do que no setor privado. Além disso, a literatura carece de explorações sobre adaptações como a substituição da perspectiva financeira pela orçamentária e a divisão da perspectiva de clientes entre “cidadão/sociedade” e Administração Pública Federal, tal como sugerido por Felix et al. (2024). A contribuição deste estudo, portanto, é dupla: além de demonstrar a viabilidade do BSC como uma ferramenta estratégica de gestão para o setor público, o estudo propõe um modelo adaptado para o contexto governamental que visa à promoção de uma gestão mais eficiente, transparente e alinhada aos objetivos institucionais do setor público.

Este trabalho espera não apenas enriquecer o debate acadêmico sobre a controladoria e o uso do BSC na administração pública, mas também fornecer uma base prática para gestores públicos interessados em adotar práticas de gestão estratégica que fortaleçam a governança e a prestação de contas.

Referencial Teórico

O Balanced Scorecard (BSC): introdução e desenvolvimento estratégico

O Balanced Scorecard (BSC) foi introduzido por Robert S. Kaplan e David P. Norton na década de 1990 como um sistema inovador de medição de desempenho. Diferente dos modelos tradicionais, que se concentram exclusivamente em métricas financeiras, o BSC propõe uma estrutura que integra aspectos financeiros e não

financeiros, oferecendo uma visão abrangente e equilibrada do desempenho organizacional (Kaplan e Norton, 1992). Esse modelo visa auxiliar as organizações a navegarem por um ambiente de mercado cada vez mais dinâmico e competitivo, no qual a inovação, a adaptação e a melhoria contínua são fundamentais para a sustentabilidade a longo prazo.

O Balanced Scorecard é um modelo de gestão estratégica amplamente utilizado para avaliar o desempenho organizacional de maneira abrangente. Ele integra indicadores financeiros e não financeiros, distribuídos em quatro perspectivas principais: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento (Felix et al., 2013). Essa estrutura permite que as empresas monitorem tanto os resultados de curto prazo quanto os fatores críticos para o sucesso a longo prazo, equilibrando o controle de custos com a criação de valor para os clientes e o desenvolvimento de capital humano.

O conceito do BSC é frequentemente comparado ao painel de controle de um avião, que apresenta informações múltiplas e simultâneas para auxiliar na navegação e na tomada de decisões. Nesse sentido, o BSC permite que os gestores tenham uma visão panorâmica da organização, possibilitando um equilíbrio entre diversas áreas de desempenho e evitando que melhorias em uma área resultem em prejuízos para outras (Kaplan e Norton, 1996). Essa abordagem multidimensional do BSC contribui para que as empresas alcancem uma performance sustentável, alinhada com suas estratégias e objetivos de longo prazo.

O Balanced Scorecard é estruturado em quatro perspectivas principais: financeira, clientes, processos internos, e aprendizado e crescimento. Essas perspectivas são interdependentes e visam

proporcionar um retrato holístico do desempenho organizacional.

Perspectiva Financeira: A perspectiva financeira é um componente essencial do BSC e tem como objetivo principal avaliar a rentabilidade e a eficiência financeira da organização. Apesar da inovação do BSC ao incluir métricas não financeiras, Kaplan e Norton (1996) reconhecem que a saúde financeira continua sendo crucial para a sustentabilidade e o crescimento da organização. Essa perspectiva abrange indicadores como retorno sobre investimento (ROI), lucro operacional e margem líquida, que fornecem informações sobre a viabilidade e o sucesso financeiro das estratégias implementadas.

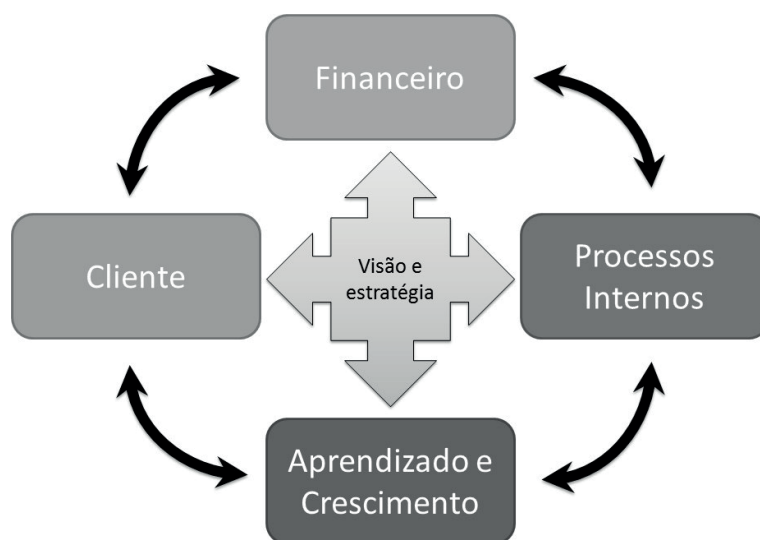
Perspectiva de Clientes: O foco na perspectiva de clientes é uma resposta à necessidade das empresas de compreender e atender melhor as expectativas e necessidades de seu público. A satisfação, a fidelidade e o engajamento dos clientes são indicadores essenciais para medir o sucesso organizacional e, por isso, essa perspectiva avalia a percepção dos clientes em relação aos produtos e serviços oferecidos. Segundo Kaplan e Norton (1996), essa perspectiva permite que as organizações alinhem suas estratégias de maneira que promovam uma experiência positiva para o cliente, aumentando a retenção e a lealdade no longo prazo.

Perspectiva de Processos Internos: Os processos internos são o núcleo das operações organizacionais e desempenham um papel fundamental na entrega de valor aos clientes e na criação de eficiência interna. Kaplan e Norton (1996) destacam que essa perspectiva visa identificar, medir e melhorar os processos críticos que afetam diretamente a qualidade dos produtos e serviços. O foco nos processos internos permite que a organização otimize suas operações, reduzindo custos e aumentando a produtividade sem comprometer a qualidade.

Perspectiva de Aprendizado e Crescimento: Por fim, a perspectiva de aprendizado e crescimento reflete o papel da capacitação e do desenvolvimento organizacional como alicerces para a inovação e a adaptação. Kaplan e Norton (1996) afirmam que, no contexto atual de rápida evolução tecnológica e competitividade, é fundamental investir no desenvolvimento de competências e habilidades dos colaboradores. Essa perspectiva inclui métricas de desenvolvimento pessoal e organizacional, como

a satisfação dos colaboradores, o índice de capacitação e a inovação, promovendo uma cultura de aprendizado contínuo e melhoria.

Essas quatro perspectivas interagem entre si e proporcionam um equilíbrio essencial para a gestão estratégica, garantindo que a organização se mantenha orientada para o longo prazo sem perder o foco nas metas de curto prazo.



Fonte: Norton e Kaplan (2000)

A perspectiva financeira do BSC enfoca a otimização de recursos e a maximização dos resultados financeiros, enquanto a perspectiva de clientes avalia o nível de satisfação e lealdade do cliente, com indicadores como o Net Promoter Score (NPS). Já a perspectiva de processos internos examina a eficiência das operações e a qualidade dos produtos e serviços, enquanto a perspectiva de aprendizado e crescimento valoriza o desenvolvimento das competências e habilidades dos colaboradores, incentivando a inovação organizacional (Durante et al., 2013).

Um dos principais diferenciais do BSC é a sua capacidade de traduzir a missão e a estratégia da organização em objetivos concretos e mensuráveis, facilitando o alinhamento de toda a estrutura organizacional. Kaplan e Norton (1996) ressaltam que o BSC é uma ferramenta de comunicação eficaz,

que ajuda a disseminar a estratégia da organização desde a alta gestão até os níveis operacionais. Esse fluxo de informações contribui para que todos os colaboradores compreendam seus papéis na execução dos objetivos estratégicos, promovendo uma coesão entre as ações individuais e as metas organizacionais.

O BSC se diferencia das métricas tradicionais ao não depender exclusivamente de indicadores financeiros ou operacionais isolados, mas ao criar um sistema integrado onde todas as áreas contribuem para um objetivo comum. Kaplan e Norton (1992) destacam que o BSC evita a desconexão entre planejamento estratégico e orçamento anual, integrando a alocação de recursos diretamente aos objetivos organizacionais. Assim, o BSC não apenas permite uma execução coordenada das estratégias, mas também assegura que o planejamento de longo prazo esteja em sintonia com as atividades e o orçamento de curto prazo, evitando ineficiências e desperdícios.

A implementação do BSC transforma a estratégia em ações mensuráveis, organizando os objetivos e indicadores de desempenho em uma cadeia de causa e efeito que facilita o alinhamento entre as atividades e as metas estratégicas da organização (Bardin, 2011). Essa característica torna o BSC uma ferramenta versátil e eficaz para diversos setores, especialmente em ambientes complexos e dinâmicos, como o setor público, onde as demandas de accountability e eficiência são cada vez mais exigentes (Bruni e Gomes, 2011).

A Controladoria e Sua Evolução: do privado ou público

A controladoria é uma função essencial na gestão organizacional, sendo responsável por fornecer informações precisas e relevantes para a tomada de decisões e o cumprimento dos objetivos estratégicos de uma organização. Sua origem remonta ao século XX, inicialmente nas grandes corporações norte-americanas, com o propósito de controlar empresas subsidiárias e garantir a eficiência do processo gerencial. No Brasil, a controladoria foi introduzida por empresas multinacionais, que trouxeram práticas de controle e monitoramento de resultados, posteriormente adaptadas para o

contexto brasileiro (Bruni e Gomes, 2011; Scodeler e Carvalho, 2013).

Como área multidisciplinar, a controladoria integra conceitos de contabilidade, administração e economia, visando gerenciar os recursos de maneira eficaz. Segundo Durante et al. (2013), ela se tornou um órgão administrativo crucial, unindo diversas áreas do conhecimento para manter a continuidade das operações empresariais. Além de fornecer suporte informacional, a controladoria atua como um elo entre os gestores e os departamentos operacionais, assegurando que as atividades se alinhem aos objetivos estratégicos da organização.

A missão central da controladoria é, portanto, auxiliar a alta administração no planejamento e na execução de estratégias que promovam o crescimento sustentável da organização. Como evidenciado por Arruda (2015), a controladoria assume especial importância no setor público, onde sua função de auditoria e monitoramento de informações fortalece a transparência e accountability na gestão dos recursos públicos.

Na administração pública, a controladoria desempenha um papel fundamental, funcionando como um órgão de apoio e auditoria que garante a conformidade dos processos com as normas legais e políticas públicas. Segundo Arruda (2015), a controladoria na gestão pública não apenas monitora a execução orçamentária, mas também atua na implementação de práticas que promovem eficiência e redução de desperdícios. Nesse contexto, a controladoria assume um papel estratégico, auxiliando os gestores públicos a definir e ajustar suas metas com base em dados e informações detalhadas, que contribuem para a melhoria contínua da gestão.

Assis et al. (2016) observam, entretanto, que a aplicabilidade das funções da controladoria ainda é parcial em muitos órgãos públicos. Isso se deve, em grande parte, à falta de integração efetiva entre as atividades de controle e as práticas cotidianas dos gestores públicos, o que torna urgente a necessidade de maior capacitação e treinamento dos agentes públicos. Pinho (2020) e Krein (2020) argumentam que a gestão pública, quando aliada a boas práticas de auditoria e controle preventivo, tende a gerar resultados positivos à sua administração, principalmente ao reduzir as oportunidades de fraudes e corrupção.

A função da controladoria vai além do acompanhamento de dados financeiros; ela estabelece indicadores de desempenho e promove a transparência ao fornecer informações claras e acessíveis à sociedade. Hochmüller (2024) destaca que, no setor público, a controladoria deve garantir que as informações contábeis estejam alinhadas com os objetivos de transparência e accountability, essenciais na administração de recursos públicos. A controladoria, dessa forma, age como um elo entre a sociedade e os gestores, permitindo que as práticas administrativas sejam auditadas e que as decisões sejam tomadas de maneira fundamentada e responsável.

Metodologia e Método

Para a análise proposta neste estudo, optou-se por uma abordagem qualitativa, que se mostra adequada ao objetivo de compreender em profundidade os desafios e benefícios da implementação do Balanced Scorecard (BSC) na gestão do setor de controladoria em empresas públicas. A pesquisa qualitativa é amplamente utilizada nas ciências sociais para investigar fenômenos complexos, onde as interpretações contextuais e subjetivas desempenham um papel fundamental na análise dos dados e na formulação de inferências. Segundo Minayo (2001), a pesquisa qualitativa busca compreender significados e relações intrínsecas a partir das interpretações dos dados, proporcionando uma abordagem mais aprofundada e rica em detalhes, especialmente adequada para temas que envolvem contextos organizacionais e administrativos.

A coleta de dados foi realizada através de uma pesquisa documental, também conhecida como método secundário, onde se analisam documentos e fontes já existentes, como artigos científicos, relatórios institucionais e publicações governamentais. Esse método permite ao pesquisador examinar o fenômeno estudado a partir de uma base sólida de dados preexistentes, contribuindo para a confiabilidade e a relevância dos resultados. Conforme Bardin (2011), a pesquisa documental possibilita uma análise detalhada e criteriosa dos materiais selecionados, promovendo o entendimento do contexto e a identificação de padrões e tendências que possam emergir dos dados analisados.

Para a realização da análise dos dados secundários, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo, que possibilita a organização e a interpretação dos dados em categorias temáticas. Esse processo é essencial para estruturar os achados e discutir os resultados de forma articulada com a literatura sobre o BSC e a controladoria. A análise de conteúdo, conforme exposto por Bardin (2011), é uma metodologia flexível e rigorosa, que permite ao pesquisador identificar e classificar as informações de acordo com temas recorrentes, proporcionando uma base sólida para discussões e interpretações qualitativas.

Assim, a metodologia qualitativa com base em análise documental e análise de conteúdo configura-se como um procedimento metodológico consistente, que permite uma investigação profunda e fundamentada, especialmente relevante para o campo da administração pública e da controladoria.

Resultado e Discussões

Para aprofundar a análise dos resultados sobre a implementação do Balanced Scorecard (BSC) na controladoria de empresas públicas, é essencial considerar como o BSC pode atender às demandas específicas de transparência e eficiência na gestão pública, que se destacam como objetivos centrais deste estudo. A abordagem qualitativa e documental, apoiada pela análise de conteúdo, fornece uma base sólida para interpretar as evidências dos estudos selecionados e identificar as adaptações necessárias para o setor público.

A implementação do BSC no setor público exige mudanças estruturais que considerem a peculiaridade dos objetivos governamentais. Kaplan e Norton, ao desenvolverem o BSC, o fizeram com foco no setor privado, onde o sucesso se mede, em grande parte, pela lucratividade e pela satisfação dos clientes. Entretanto, Felix et al. (2024) demonstram que, no setor público, essas perspectivas precisam ser adaptadas para que o BSC reflita a realidade e as necessidades dos órgãos governamentais. Assim, a perspectiva financeira do modelo tradicional é transformada na perspectiva orçamentária, focada na

otimização e controle dos recursos públicos. Essa mudança atende à natureza do setor público, que, ao contrário do privado, busca maximizar a eficiência e accountability no uso de fundos públicos.

Essa reestruturação é essencial, pois a transparência é uma exigência constitucional para a administração pública brasileira, como estabelecido no artigo 37 da Constituição Federal (Hochmüller, 2024). A pesquisa identificou que uma das principais barreiras para a adoção do BSC em empresas públicas é a necessidade de justificar as alocações e gastos orçamentários de forma clara e compreensível para o público e os órgãos de controle. Nesse contexto, o BSC ajustado para incluir uma perspectiva de “cidadão/sociedade” e outra de “Administração Pública Federal (APF)” mostra-se promissor para alinhar o planejamento e os resultados esperados.

O Papel da Controladoria e sua Contribuição para a Governança Pública

Na administração pública, a controladoria exerce um papel estratégico para garantir que os processos estejam em conformidade com os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Arruda, 2015). Os resultados indicam que a implementação do BSC na controladoria não apenas auxilia no cumprimento dos princípios constitucionais, mas também promove uma governança mais robusta ao fortalecer o monitoramento e a avaliação dos serviços públicos.

Durante et al. (2013) destacam que a controladoria, ao aplicar o BSC, adquire maior capacidade de identificar e priorizar áreas críticas que exigem ajustes, seja no planejamento orçamentário, seja na execução de políticas públicas. Assim, o uso do BSC contribui para aprimorar a governança, garantindo que as decisões sejam baseadas em dados estruturados e alinhadas aos objetivos institucionais. Isso é particularmente importante para a accountability, pois as informações fornecidas pela controladoria através do BSC podem ser facilmente acessadas e auditadas, fortalecendo a confiança da sociedade na administração pública.

A utilização do BSC oferece benefícios significativos para o setor público, especialmente

no que diz respeito à promoção da accountability e da transparência. Como destacado por Felix et al. (2024), o modelo BSC.Gov foi desenvolvido para superar as limitações do BSC tradicional no setor público, permitindo que os órgãos de controle e os cidadãos monitorem de maneira mais eficaz a eficiência dos serviços oferecidos pelo governo. Essa adaptação permite que as informações sejam organizadas e apresentadas em formatos que facilitam o acesso público e o entendimento dos resultados e das metas do setor público.

A implementação do BSC também enfrenta desafios no setor público, sobretudo devido à resistência cultural em adotar práticas do setor privado em contextos governamentais. Os resultados da pesquisa mostram que a mudança cultural necessária para a implementação do BSC na controladoria pública requer um forte apoio institucional e programas de treinamento para capacitar os servidores no uso da ferramenta. Esse esforço é indispensável para que o BSC possa, de fato, atingir os objetivos de melhoria da gestão pública, conforme observado nos estudos de Felix et al. (2024).

Propostas para uma Adoção Eficaz do BSC no Setor Público

Embora o BSC seja amplamente utilizado no setor privado, sua aplicação no setor público exige adaptações para refletir as necessidades e limitações específicas da gestão governamental. Como discutido por Felix, Felix e Timóteo (2013), o modelo tradicional de Kaplan e Norton não contempla diretamente aspectos como transparência, accountability e a diversidade de stakeholders, que são essenciais na administração pública.

Para adequar o BSC ao contexto público, Felix et al. (2013) desenvolveram o modelo denominado BSC.Gov, que reorganiza as quatro perspectivas originais. A perspectiva financeira, por exemplo, é substituída pela perspectiva orçamentária, refletindo a importância do controle dos recursos orçamentários públicos. Da mesma forma, a perspectiva de clientes é dividida em “cidadão/sociedade” e “Administração Pública Federal (APF)”, que representa a eficiência dos serviços oferecidos ao público e a qualidade do relacionamento entre as entidades públicas.

Além disso, o modelo BSC.Gov inclui uma nova perspectiva, denominada relações governamentais, que se concentra na cooperação interinstitucional e na articulação entre os órgãos governamentais e entidades externas. Essa adaptação é essencial para promover a transparência e a integração entre as diferentes áreas do governo, facilitando a prestação de contas e o alinhamento estratégico entre as ações governamentais (Hochmüller, 2024).

A implementação do BSC no setor público, com as devidas adaptações, revela-se um importante avanço para a administração pública, pois permite uma visão ampla dos processos e uma maior integração dos objetivos estratégicos às atividades diárias dos órgãos governamentais. A aplicação prática do BSC.Gov, como destacam os autores, fortalece a cultura de accountability e assegura a transparência necessária para a confiança pública.

Os resultados evidenciam que a adoção eficaz do BSC na controladoria pública exige uma abordagem sistemática, que inclua diretrizes claras e bem definidas. Essas diretrizes devem considerar o alinhamento das metas organizacionais com as necessidades da sociedade e da administração pública federal, conforme sugerido por Felix et al. (2024). Uma proposta prática envolve a inclusão de indicadores que avaliem não apenas a eficiência e eficácia dos processos, mas também a percepção do cidadão em relação à qualidade e à transparência dos serviços públicos.

Além disso, a implementação do BSC deve ser acompanhada por iniciativas de capacitação contínua dos servidores, visando garantir a compreensão do modelo e o desenvolvimento das competências necessárias para o seu uso. Segundo Durante et al. (2013), essa capacitação é crucial para a eficácia do BSC, pois permite que os servidores atuem de maneira proativa na gestão de informações e no monitoramento dos indicadores, facilitando o alcance dos objetivos estratégicos da organização.

A Importância da Perspectiva de Aprendizado e Crescimento na Administração Pública

Outro ponto relevante discutido na pesquisa é a adaptação da perspectiva de aprendizado

e crescimento, um dos quatro pilares do BSC. No contexto público, essa perspectiva assume um papel crucial ao enfatizar a capacitação contínua dos servidores e a inovação nos processos. Felix et al. (2024) apontam que a gestão pública muitas vezes enfrenta barreiras relacionadas à qualificação técnica dos seus profissionais, o que limita o potencial de melhorias na prestação de serviços. Assim, o foco no desenvolvimento de competências e no aprendizado organizacional é indispensável para que a administração pública se adapte a novas demandas e tecnologias.

A pesquisa sugere que, ao investir no aprendizado e crescimento dos servidores, a administração pública pode não apenas melhorar a eficiência dos processos internos, mas também promover uma cultura de inovação e proatividade entre os funcionários. Isso é essencial para que o BSC funcione como um mecanismo de mudança e aperfeiçoamento contínuo dentro da estrutura pública.

A utilização do Balanced Scorecard na controladoria pública traz inúmeros benefícios, especialmente em relação à otimização de processos, ao aumento da transparência e à integração dos objetivos organizacionais. O modelo BSC permite que os gestores públicos alinhem suas estratégias com as metas da administração pública, promovendo a eficiência e o controle de recursos. Conforme destaca Durante et al. (2013), a implementação do BSC em empresas públicas facilita a identificação de áreas críticas e o monitoramento contínuo das metas, promovendo uma cultura organizacional mais transparente e orientada para resultados.

O estudo de caso realizado por Felix et al. (2013) em órgãos da Administração Pública Federal demonstra que o BSC pode, de fato, ser uma ferramenta eficaz para a modernização da gestão pública. O modelo BSC.Gov, ao incorporar adaptações específicas para o setor público, melhora o controle orçamentário e a qualidade dos serviços oferecidos à população, facilitando a integração entre diferentes órgãos governamentais e promovendo a cooperação entre as áreas administrativas.

A adoção do BSC na controladoria pública, assim, não apenas otimiza os recursos financeiros e humanos, mas também fortalece a accountability e a transparência na gestão dos recursos públicos, tornando-se uma ferramenta valiosa para o aprimoramento das práticas de governança.

A Importância da Perspectiva de Processos Internos na Administração Pública

A perspectiva de processos internos, um dos pilares do Balanced Scorecard (BSC), assume um papel crucial na administração pública ao contribuir para a eficiência e a eficácia dos serviços oferecidos à população. No contexto das empresas públicas, essa perspectiva não se limita apenas ao controle de custos ou à maximização da produtividade, como ocorre comumente no setor privado, mas busca assegurar a qualidade e a transparência dos serviços prestados ao cidadão. De acordo com Scodeler e Carvalho (2019), a eficiência dos processos internos na administração pública é um indicador direto da capacidade do setor em cumprir suas obrigações constitucionais e operacionais.

Além disso, a perspectiva de processos internos ajuda a identificar e monitorar os principais processos organizacionais, permitindo aos gestores públicos ajustar suas operações e otimizar a alocação de recursos. Para Felix et al. (2024), a adaptação do BSC ao setor público com o foco em processos internos permite aos órgãos governamentais avaliar a eficácia dos serviços e identificar gargalos que poderiam comprometer a entrega dos resultados esperados pela sociedade. Nesse sentido, a perspectiva de processos internos também auxilia na implementação de boas práticas administrativas, alinhadas aos princípios de transparência e accountability, fundamentais para a governança pública.

O impacto dessa perspectiva na gestão pública está, portanto, na capacidade de fomentar uma cultura de melhoria contínua e de inovação dentro das estruturas governamentais. Ao otimizar processos críticos, a administração pública consegue atender melhor às demandas da sociedade, garantindo que os serviços sejam entregues com qualidade e que a estrutura pública funcione de forma ágil e responsiva. O estudo de caso de Felix et al. (2024) em órgãos da Administração Pública Federal demonstra que a aplicação do BSC para monitoramento dos processos internos aumenta significativamente a capacidade do setor público em responder rapidamente às mudanças no ambiente externo e às novas demandas sociais.

A Importância da Perspectiva de Cidadão/Sociedade (Cliente) na Administração Pública

A perspectiva de cliente, reinterpretada no setor público como “cidadão/sociedade”, é essencial para garantir que a administração pública mantenha o foco nas necessidades e expectativas da população. Essa perspectiva coloca o cidadão no centro das ações governamentais, reconhecendo-o não apenas como beneficiário, mas como principal destinatário e avaliador dos serviços públicos. Segundo Durante et al. (2013), ao integrar a perspectiva de cidadão/sociedade no BSC adaptado para o setor público, os gestores são incentivados a alinhar suas operações com o que é mais relevante para os cidadãos, promovendo uma gestão mais transparente e participativa.

Essa perspectiva também valoriza o feedback dos cidadãos, permitindo que a administração pública avalie a satisfação e a confiança da sociedade nos serviços prestados. Como enfatizam Arruda (2015) e Felix et al. (2024), a inclusão dessa perspectiva no BSC adaptado para o setor público ajuda a promover a accountability, uma vez que torna visível e mensurável a percepção dos cidadãos sobre a qualidade e a eficiência dos serviços governamentais. Dessa forma, os gestores públicos podem ajustar suas políticas e práticas com base nas avaliações da sociedade, reforçando a legitimidade de suas ações.

Ao implementar indicadores de satisfação e percepção dos cidadãos, como o nível de transparência e o tempo de resposta às demandas, os gestores públicos podem medir o impacto de suas políticas na vida das pessoas. Essa prática, além de contribuir para a eficiência, reforça a confiança dos cidadãos nas instituições públicas, fundamental para o fortalecimento do pacto social. Como aponta Hochmüller (2024), a perspectiva de cidadão/sociedade incentiva a administração pública a adotar uma abordagem mais orientada para o cliente, o que resulta em políticas e programas mais alinhados às reais necessidades da sociedade, promovendo uma governança mais inclusiva e responsável.

A Importância da Perspectiva Orçamentária (Financeira) na Administração Pública

A Perspectiva Financeira do BSC, que no setor público é ajustada para uma perspectiva orçamentária, desempenha um papel fundamental na gestão de recursos governamentais. Diferentemente do setor privado, onde o foco financeiro recai sobre a maximização do lucro, na administração pública a perspectiva orçamentária está voltada para o uso eficiente dos recursos disponíveis, respeitando os limites impostos pela legislação e pela responsabilidade fiscal. Como observa Felix et al. (2024), a substituição da perspectiva financeira pela orçamentária no BSC adaptado para o setor público é uma mudança necessária para refletir as características e as exigências do setor governamental.

Essa Perspectiva Orçamentária permite que os gestores públicos monitorem a alocação de recursos e garantir que o orçamento seja utilizado de forma a maximizar o valor entregue à sociedade. Para Durante et al. (2013), essa abordagem promove a transparência no uso dos recursos públicos, facilitando a prestação de contas e fortalecendo a confiança dos cidadãos na administração. O monitoramento contínuo das metas orçamentárias permite que os gestores ajustem suas ações e evitem desperdícios, o que é essencial para a accountability fiscal e para a execução eficiente de políticas públicas.

A Perspectiva Orçamentária também auxilia no planejamento de longo prazo, pois os gestores podem prever a utilização dos recursos e priorizar ações conforme as demandas e os objetivos institucionais. Esse foco em responsabilidade fiscal e planejamento é destacado por Arruda (2015), que aponta que a gestão orçamentária é essencial para evitar desequilíbrios e para assegurar que as políticas públicas sejam sustentáveis a longo prazo. Além disso, o acompanhamento da execução orçamentária possibilita que a administração pública identifique desvios e implemente rapidamente correções, garantindo que os recursos sejam aplicados em conformidade com os objetivos do setor público e os anseios da sociedade.

Comunicação Estratégica e Feedback Organizacional na Controladoria Pública

A implementação do Balanced Scorecard (BSC) na área de controladoria em empresas públicas contribui significativamente para a promoção de uma comunicação estratégica eficaz, fundamental para assegurar que a visão, os objetivos e as metas institucionais sejam compreendidos em todos os níveis hierárquicos. Kaplan e Norton (1996) defendem que o BSC facilita a disseminação de prioridades estratégicas desde a alta administração até os colaboradores operacionais, promovendo uma comunicação clara e orientada para a ação. Essa comunicação estruturada é particularmente relevante no setor público, onde o alinhamento entre as ações dos colaboradores e os objetivos institucionais garante maior transparência e responsabilidade na gestão de recursos.

De acordo com Durante et al. (2013), o BSC se mostra essencial para que a controladoria pública integre sua atuação com as demais áreas da administração, alinhando o trabalho dos colaboradores com as metas governamentais. Em empresas públicas, essa clareza e integração facilitadas pelo BSC ajudam a criar uma cultura organizacional focada no cumprimento de objetivos estratégicos, estabelecendo uma relação mais coesa entre os diferentes setores.

Além disso, o BSC promove um sistema robusto de feedback estratégico, permitindo que a organização ajuste suas ações com base nos resultados alcançados. Felix, Felix e Timóteo (2013) destacam que esse processo de feedback contínuo é crucial para a adaptação e o aprendizado organizacional. Através do que Kaplan e Norton (1996) denominam de “aprendizado de duplo loop”, o BSC permite que a controladoria revise não apenas os resultados das ações, mas também os próprios objetivos estratégicos, ajustando-os conforme as mudanças no cenário público e as demandas sociais. Esse mecanismo de feedback constante é especialmente relevante para a controladoria pública, uma vez que possibilita uma gestão mais proativa e responsiva, alinhada aos princípios de accountability e transparência.

Benefícios do BSC para a Integração entre Planejamento Estratégico e Operacional na Controladoria Pública

No setor de controladoria de empresas públicas, o BSC é uma ferramenta valiosa para assegurar que o planejamento estratégico esteja diretamente integrado com as operações diárias. Essa integração resolve um problema comum nos sistemas tradicionais de gestão pública, onde o plano estratégico de longo prazo muitas vezes se distancia das práticas operacionais e da execução do orçamento. Como enfatizam Bruni e Gomes (2011), a controladoria precisa de uma estrutura que permita o alinhamento contínuo entre as estratégias de longo prazo e as atividades diárias, assegurando que os recursos sejam aplicados de maneira eficiente e com impacto direto nos objetivos institucionais.

O BSC promove essa integração ao permitir que o orçamento e as ações operacionais sejam direcionados para as áreas prioritárias, de acordo com os objetivos estabelecidos pela gestão pública. Kaplan e Norton (1992) argumentam que essa abordagem contribui para uma alocação de recursos mais eficaz, essencial no setor público, onde o uso responsável dos recursos é uma demanda constante. Felix et al. (2013) destacam que, ao otimizar a aplicação de recursos financeiros e humanos, a controladoria pública não apenas minimiza desperdícios, mas também maximiza o retorno social, essencial para o fortalecimento da confiança pública.

De forma semelhante, Arruda (2015) ressalta que a integração promovida pelo BSC também permite à controladoria responder de forma mais ágil às mudanças nas políticas e necessidades da sociedade, assegurando que as atividades operacionais estejam sempre alinhadas com as metas estratégicas. Assim, o BSC não apenas facilita a execução coordenada das estratégias de longo prazo, mas também promove uma governança pública mais eficiente e alinhada com as prioridades governamentais.

Impactos do BSC no Ambiente Público e na Adaptação Organizacional da Controladoria

A flexibilidade proporcionada pelo BSC oferece uma estrutura que permite à controladoria pública adaptar-se às mudanças constantes do ambiente governamental e às demandas da sociedade. Em um contexto onde as políticas públicas são frequentemente reformuladas, o BSC possibilita que a controladoria ajuste suas estratégias e mantenha a coerência institucional, mesmo em cenários de mudanças significativas. Hochmüller (2024) reforça que a capacidade de adaptação é uma qualidade fundamental na gestão pública, pois permite à administração pública ajustar suas ações de maneira responsiva e adequada às necessidades sociais.

A perspectiva de múltiplos indicadores do BSC, aplicada ao contexto de controladoria pública, proporciona uma base sólida para uma tomada de decisões equilibrada e informada, que leva em consideração aspectos financeiros, operacionais e de atendimento ao cidadão. De acordo com Scodeler e Carvalho (2019), essa visão holística ajuda a evitar decisões isoladas que podem beneficiar uma área, mas causar prejuízos em outras. Em vez disso, o BSC promove uma visão integrada, essencial para que a controladoria pública responda com ações coordenadas e alinhadas aos objetivos estratégicos.

Esse processo contínuo de adaptação também está ligado ao conceito de feedback estratégico. Como apontam Kaplan e Norton (1996), o BSC promove um sistema de gestão em que os resultados são monitorados constantemente, e os dados são usados para ajustar as metas e estratégias conforme necessário. Esse dinamismo é fundamental para a gestão pública, onde as políticas e as demandas sociais estão em constante evolução. A controladoria, ao utilizar o BSC, adquire uma capacidade diferenciada de resposta rápida, assegurando que os objetivos institucionais sejam mantidos, mesmo em cenários complexos e variáveis.

O Papel do BSC na Modernização da Gestão da Controladoria Pública

O Balanced Scorecard, ao ser adaptado para o setor de controladoria pública, se mostra uma ferramenta estratégica essencial para modernizar a gestão de recursos e promover uma administração mais transparente e eficiente. Sua estrutura multidimensional permite que a controladoria pública equilibre o desempenho organizacional por meio de métricas financeiras e não financeiras, garantindo que as atividades estejam alinhadas com as metas institucionais e respondam às demandas sociais.

Kaplan e Norton (1996) defendem que o BSC vai além de uma simples ferramenta de medição, atuando como um sistema de gestão abrangente que integra planejamento estratégico, execução operacional e feedback contínuo. Esse modelo é crucial para a controladoria pública, pois proporciona um alinhamento necessário entre as operações e os objetivos governamentais, garantindo que as ações sejam conduzidas de maneira ética e responsável.

Arruda (2015) reforça que o BSC, ao integrar diferentes áreas e promover o feedback contínuo, possibilita que a controladoria pública se torne um pilar da governança, fortalecendo os processos de accountability e de transparência. Essa adaptação do BSC à realidade pública torna a controladoria mais responsiva, capacitada para agir de maneira proativa, atendendo às expectativas da sociedade e assegurando que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficaz e estratégica. Com isso, demonstra-se que o BSC contribui para uma governança pública mais orientada para resultados, promovendo a comunicação estratégica, o aprendizado contínuo e a adaptação organizacional. Hochmüller (2024) conclui que, ao adotar o BSC, a controladoria pública pode alcançar uma performance mais robusta e sustentável, alinhada tanto aos objetivos institucionais quanto aos princípios de accountability e eficiência.

Conclusão

Os resultados deste estudo demonstram que a implementação do Balanced Scorecard (BSC)

adaptado ao setor público, com perspectivas ajustadas para refletir as necessidades e especificidades da administração pública, contribui significativamente para a promoção de uma gestão pública mais transparente, eficiente e voltada para a accountability. Cada perspectiva adaptada — processos internos, cidadão/sociedade e orçamentária — oferece benefícios distintos e complementares para fortalecer a governança e melhorar a qualidade dos serviços oferecidos aos cidadãos.

A Perspectiva de Processos Internos destaca-se como essencial para otimizar a operação dos serviços públicos, pois permite aos gestores identificar e aprimorar atividades críticas, reduzir gargalos e promover práticas de melhoria contínua. Essa abordagem, orientada para a eficiência operacional, proporciona uma base sólida para que a administração pública responda de maneira mais ágil e eficaz às demandas sociais, consolidando a função estratégica da controladoria na promoção de uma cultura organizacional orientada para resultados.

Já a Perspectiva de Cidadão/Sociedade reforça o foco no beneficiário final das ações governamentais: o cidadão. Incorporar o feedback e a percepção dos usuários dos serviços públicos permite que os gestores ajustem suas políticas e ações com base nas reais necessidades da sociedade. Essa perspectiva não só promove uma maior transparência, ao tornar visíveis os impactos das políticas na vida dos cidadãos, mas também fortalece a confiança pública nas instituições, essencial para o fortalecimento do pacto social e da legitimidade governamental.

A Perspectiva Orçamentária, por sua vez, substitui a visão financeira tradicional do BSC e orienta o uso responsável e eficiente dos recursos públicos. Esse enfoque permite um monitoramento contínuo da alocação orçamentária, maximizando o valor entregue à sociedade e reforçando a accountability fiscal. A partir dessa perspectiva, os gestores podem antecipar e corrigir desvios, além de garantir que as políticas públicas sejam sustentáveis e em conformidade com os objetivos de longo prazo da administração.

Assim, a implementação do BSC na controladoria pública, ao adaptar suas perspectivas para processos internos, cidadão/sociedade e orçamentária, promove uma gestão pública mais alinhada com os princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Esses ajustes ampliam a capacidade da administração pública de monitorar, avaliar e ajustar suas ações de maneira estratégica, promovendo uma governança mais eficaz, orientada para a prestação de contas e para o bem-estar da sociedade.

A implementação do Balanced Scorecard (BSC) na área de controladoria de empresas públicas apresenta-se como uma abordagem estratégica valiosa para o fortalecimento da governança pública, promovendo transparência, eficiência e alinhamento entre planejamento estratégico e execução. Este estudo teve como objetivo geral avaliar o BSC como uma ferramenta para a otimização da gestão e do controle no setor de controladoria em empresas públicas, com foco específico na promoção de accountability e eficiência. Com base nos objetivos específicos delineados, investigamos a forma como o BSC contribui para o alinhamento estratégico na controladoria pública, os benefícios dessa ferramenta para a transparência e a responsabilidade, além de sugerir diretrizes que respondam às especificidades e limitações do setor público.

Os resultados destacam que o BSC, ao ser adaptado para a controladoria pública, oferece uma estrutura que facilita a comunicação estratégica, promove o feedback contínuo e integra o planejamento estratégico com as operações cotidianas. O modelo adaptado, que inclui as perspectivas de orçamento, cidadão/sociedade, e processos internos, permite uma análise abrangente e uma alocação eficiente dos recursos públicos, assegurando que as ações estejam sempre em sintonia com os objetivos institucionais e com as expectativas dos cidadãos. Dessa forma, o BSC se revela uma ferramenta essencial para a modernização da gestão pública, contribuindo para uma administração pública que seja responsiva, ética e orientada para resultados.

Contudo, algumas lacunas foram identificadas ao longo deste estudo, apontando para futuras oportunidades de pesquisa e aprofundamento. Em primeiro lugar, apesar dos benefícios apresentados, a literatura sobre o BSC na gestão pública ainda é limitada, especialmente em relação às adaptações específicas necessárias para atender às características e desafios únicos do setor público. A pesquisa carece de análises mais detalhadas sobre o impacto de longo prazo do BSC em diferentes órgãos públicos, bem como sobre os fatores culturais e organizacionais que podem influenciar sua adoção

e eficácia. Ademais, a perspectiva orçamentária, crucial na gestão pública, requer um estudo mais aprofundado para avaliar como o BSC pode contribuir para o cumprimento dos princípios de responsabilidade fiscal e controle orçamentário.

Outra lacuna importante refere-se ao processo de implementação do BSC na controladoria pública e às barreiras encontradas, como a resistência cultural e a necessidade de capacitação contínua dos servidores. Investigar como esses desafios podem ser superados, assim como explorar práticas recomendadas de implantação, é fundamental para promover uma adoção eficaz do BSC. Além disso, a falta de estudos que examinem a relação entre o BSC e o impacto social das ações governamentais limita a compreensão do potencial do BSC para promover uma gestão pública mais orientada para as necessidades dos cidadãos.

Deste modo, este trabalho contribui para o avanço do conhecimento sobre o uso do BSC na controladoria pública e lança bases para futuras investigações que aprofundem o papel dessa ferramenta na promoção de uma gestão pública mais eficiente, transparente e alinhada aos objetivos governamentais. Acredita-se que, com o desenvolvimento de pesquisas adicionais e a adaptação contínua do BSC às peculiaridades do setor público, a controladoria pública poderá consolidar-se como um pilar estratégico na governança, fortalecendo os processos de accountability e promovendo uma gestão verdadeiramente orientada para o bem-estar da sociedade.

Referências

ARRUDA, Cristiane Rodrigues. O papel da controladoria na administração pública. Disponível em <https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2433.pdf> . Acesso em 11 de out de 2024.

ASSIS, Luana de; et al. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: uma análise da gestão dos órgãos de controle. 2016. Disponível em <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/4055> . Acesso em 10 de out de 2024

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70, 2011.

DURANTE, Bruna Avelino; SILVA, Larissa Generoso da; SCARAMELLI, João Marcos; VALE, Cleide Henrique Avelino do; SPIRONELLI, Fabiane Cristina. Balanced Scorecard como ferramenta de controle e avaliação da gestão empresarial. Disponível em <https://unisaesiano.com.br/aracatuba/wp-content/uploads/2022/01/Bruna-e-Larissa-102-Pronto.pdf> . Acesso em 10 de out de 2024.

FELIX, Rozelito; FELIX, Patrícia do Prado; TIMÓTEO, Rafael. Balanced Scorecard: adequação para a gestão estratégica nas organizações públicas. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/1619/1/Balanced%20Scorecard%20adequa%20c3%a7%20c3%a3o%20para%20a%20gest%20c3%a3o%20estrat%20c3%a9gica%20nas%20organiza%20c3%a7%20c3%b5es%20p%20c3%bablicas.pdf> . Acesso em 15 de nov de 2024.

HOCHMÜLLER, André Bloise. A controladoria governamental no âmbito da gestão pública. Disponível em <http://www2.al.rs.gov.br/biblioteca/LinkClick.aspx?fileticket=fpXcXa4atSI%3D&tabid=5639> . Acesso em 11 de out de 2024.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, 1992. Disponível em <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=9161> . Acesso em 20 de out de 2024.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. Harvard Business Review, 1996. Disponível em <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=9200> . Acesso em 20 de out de 2024.

KREIN, Viviane; et al. Controladoria na gestão pública: a percepção de gestores públicos em municípios da região da Amerios. 2020. Disponível em <https://racef.fundace.org.br/index.php/racef/article/view/593> . Acesso em 25 de out de 2024.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde. São Paulo: Hucitec, 2001. Disponível em <https://www.scielo.br/j/csc/a/FgpDFKSpjybvVGMj4QK6Ssv/> . Acesso em 25 de out de 2024.

PINHO, J. L. S.; et al. Controladoria na Gestão Pública: uma análise das práticas adotadas nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. 2020. Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/download/71421/41603> . Acesso em 30 de out de 2024.

SCODELER, Samira da Silva; CARVALHO, Fabio Luiz. Controladoria como ferramenta para tomadas de decisões. Disponível em https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_controladoria_como_ferramenta_para_tomadas_de_deciso.es.pdf. Acesso em 30 de out de 2024.